ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
15 juni 2000 *

In zaak C-365/98,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van het Finanzgericht Düsseldorf, in het aldaar aanhangig geding tussen

Brinkmann Tabakfabriken GmbH

en

Hauptzollamt Bielefeld,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van richtlijn 92/80/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op andere tabaksfabrikaten dan sigaretten (PB L 316, blz. 10),

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: J. C. Moitinho de Almeida, kamerpresident, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, V. Skouris (rapporteur), en F. Macken, rechters,

advocaat-generaal: J. Mischo
griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Brinkmann Tabakfabriken GmbH, vertegenwoordigd door A. Böhlke, advocaat te Frankfurt am Main,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa, juridisch adviseur, en A. Buschmann, ter beschikking van de juridische dienst gesteld nationaal ambtenaar, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Brinkmann Tabakfabriken GmbH en de Commissie ter terechtzitting van 11 november 1999,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 december 1999,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 5 oktober 1998, ingekomen bij het Hof op 12 oktober daaraanvolgend, heeft het Finanzgericht Düsseldorf krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van richtlijn 92/80/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op andere tabaksfabrikaten dan sigaretten (PB L 316, blz. 10; hierna: „richtlijn").

2 Die vraag is gerezen in een geding tussen Brinkmann Tabakfabriken GmbH (hierna: „Brinkmann") en het Hauptzollamt Bielefeld (hierna: „Hauptzollamt"), betreffende de weigering van het Hauptzollamt, de tabaksbelasting, die werd berekend op basis van artikel 4, lid 1, sub 2, Tabaksteuergesetz (*BGBl.* 1992 I, blz. 2150), in de van 1 januari 1993 tot 31 mei 1998 geldende versie (hierna: „TabStG"), te bepalen zonder de daarin bedoelde minimumbelasting toe te passen, zulks gelet op artikel 3, lid 1, van de richtlijn.

Rechtskader

De gemeenschapsregeling

3 De richtlijn, die is gebaseerd op artikel 99 EG-Verdrag (thans artikel 93 EG), stelt algemene minimumaccijnzen voor andere tabaksfabrikaten dan sigaretten vast.

4 Luidens de vijfde overweging van de considerans van de richtlijn is „de vaststelling van een totale minimumaccijns uitgedrukt als een percentage dan wel als een bedrag per kilogram of per aantal stuks, het meest geschikt (...) voor de verwezenlijking van de interne markt".

5 Artikel 1 van de richtlijn bepaalt:

„In iedere lidstaat wordt op de volgende groepen in de Gemeenschap vervaardigde of uit derde landen ingevoerde tabaksfabrikaten een minimumaccijns geheven als bepaald in artikel 3:

a) sigaren en cigarillo's;

b) tabak van fijne snede, bestemd voor het rollen van sigaretten;

c) andere rooktabak."

6 Artikel 3 van de richtlijn luidt:

„1. Uiterlijk met ingang van 1 januari 1993 passen de lidstaten accijns toe die:

— ad valorem kan worden berekend over de overeenkomstig artikel 5 van richtlijn 72/464/EEG vrijelijk door de in de Gemeenschap gevestigde fabrikanten of de importeurs van fabrikaten uit derde landen vastgestelde maximumkleinhandelsprijs van elk product, of

— specifiek, per hoeveelheid, kan luiden, of

— gemengd kan zijn met een ad valorem-element en een specifiek element, mits de totale accijns, uitgedrukt als een percentage dan wel als een bedrag per kilogram of per aantal stuks, ten minste gelijk is aan de onderstaande minimumtarieven of minimumbedragen:

— voor sigaren en cigarillo's: 5 % van de kleinhandelsprijs inclusief alle belastingen, of 7 ECU per 1 000 stuks of 7 ECU per kilogram;

— voor tabak van fijne snede voor het rollen van sigaretten: 30 % van de kleinhandelsprijs inclusief alle belastingen, of 20 ECU per kilogram;

— voor andere rooktabak: 20 % van de kleinhandelsprijs inclusief alle belastingen, of 15 ECU per kilogram.

2. De in lid 1 bepaalde tarieven of bedragen gelden voor alle producten van de betrokken groep tabaksfabrikaten, zonder onderscheid binnen de groep naar kwaliteit, presentatie, oorsprong van de producten, gebruikte grondstoffen, kenmerken van de ondernemingen of enig ander criterium.

3. (...)"

7 Artikel 6, lid 1, bepaalt, dat „de lidstaten (...) de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen in werking [doen] treden om uiterlijk op 31 december 1992 aan deze richtlijn te voldoen".

De nationale regeling

8 § 4, lid 1, sub 2, TabStG luidt:

„De belasting bedraagt:

(...)

2) voor sigaren en cigarillo's: 5 % van de kleinhandelsprijs en ten minste 3,1 Pf per stuk.

(...)"

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

9 Brinkmann, die een tabaksfabriek exploiteert, produceert onder meer zogenoemde „Steckzigarillos" (half afgewerkte cigarillo's). Voor de productie daarvan diende zij in 1996 en 1997 regelmatig belastingaangiften in, waarin zij de tabaksbelasting zelf berekende.

10 Telkens diende zij tegen die belastingaangiften tegelijk bezwaarschriften in met het verzoek, dat het Hauptzollamt de tabaksbelasting, die werd berekend op basis

van § 4, lid 1, sub 2, TabStG, zou vaststellen zonder de minimumbelasting van 3,1 Pf (0,031 DEM) toe te passen, zulks gelet op artikel 3, lid 1, van de richtlijn.

11 Nadat het Hauptzollamt haar bezwaarschriften had afgewezen, stelde Brinkmann beroep in bij het Finanzgericht.

12 Zowel in de precontentieuze procedure als voor het Finanzgericht stelde Brinkmann, dat bij § 4, lid 1, sub b, TabStG de richtlijn onjuist is omgezet, aangezien deze laatste niet in een minimumbelasting als bijkomend heffingselement voorzag. Bovendien had artikel 3 van de richtlijn, dat inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en ook voldoende nauwkeurig geformuleerd is, volgens haar rechtstreekse werking. Derhalve was het Hauptzollamt verplicht, de belasting op tabak voor cigarillo's met toepassing van artikel 3, lid 1, van de richtlijn te bepalen zonder een minimumbelasting vast te stellen.

13 Het Hauptzollamt betoogde daarentegen, dat de richtlijn weliswaar niet in een nationaal minimumbelastingtarief voor sigaren en cigarillo's voorziet, maar dat dit niet noodzakelijk betekent dat de nationale wetgever de richtlijn onjuist heeft omgezet. Zelfs indien het in § 4, lid 1, sub 3, TabStG vastgestelde belastingtarief niet helemaal overeenstemt met de structuur van de richtlijn, heeft dit geen ernstige gevolgen voor wie de tabaksbelastingen verschuldigd is (hierna: „belastingplichtigen"). De richtlijn liet de lidstaten op een aantal punten een zekere beoordelingsmarge en § 4, lid 1, sub 2, TabStG was binnen de grenzen gebleven.

14 Bovendien betoogde het Hauptzollamt, dat de richtlijn, gelet op de vele daarin voorziene alternatieven voor de belasting van tabaksfabrikaten — met uitzondering van sigaretten — geen rechtstreekse werking heeft.

15 Het Finanzgericht is in de eerste plaats van oordeel, dat bij § 4, lid 1, sub b, TabStG de richtlijn niet onjuist is omgezet. Van onjuiste omzetting is volgens deze rechter in de regel slechts sprake, wanneer de nationale wet materieelrechtelijk tegen de richtlijn indruist en dat voor de betrokkenen ernstige nadelen meebrengt. Dat is hier echter niet het geval.

16 Bovendien had de belastingformule „5 % van de kleinhandelsprijs en ten minste 3,1 Pf per stuk" ook als volgt kunnen worden uitgedrukt: „de belasting op sigaren en cigarillo's met een kleinhandelsprijs van minder dan 62 Pf bedraagt 3,1 Pf per stuk; in andere gevallen bedraagt zij 5 % van de kleinhandelsprijs". Bij deze lezing van de betrokken nationale bepaling zou de belasting ad valorem en de specifieke belasting niet cumulatief, maar alternatief worden geheven.

17 Bovendien vertolkt de formulering van § 4, lid 1, sub 2, TabStG enkel de fiscale weging, want in Duitsland wordt op ongeveer 90 % van de sigaren en cigarillo's het specifieke belastingtarief van 3,1 Pf geheven. Uiteindelijk is de belasting op sigaren en cigarillo's in werkelijkheid dus nagenoeg uitsluitend een belasting per stuk.

18 Het Finanzgericht wijst er vervolgens op, dat de Bondsrepubliek Duitsland in ieder geval ondertussen de formele niet-nakoming van de richtlijn heeft beëindigd door op 26 mei 1998 het Zweites Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuergesetzen (*BGBl.* 1998, I, blz. 1121) vast te stellen. Volgens die wet stelt § 4, lid 1, sub 2, TabStG, in haar nieuwe versie, vanaf 1 juni 1998 het belastingtarief voor sigaren en cigarillo's vast op 2,6 Pf per stuk en 1 % van de kleinhandelsprijs.

19 Ten slotte is het Finanzgericht van oordeel, dat de richtlijn geen rechtstreekse werking heeft, aangezien artikel 3, lid 1, ervan voor sigaren en cigarillo's in verschillende mogelijkheden van belastingheffing voorziet.

20 Van oordeel echter, dat twijfel blijft bestaan of de richtlijn juist is omgezet, heeft het Finanzgericht Düsseldorf de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de navolgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op andere tabaksfabrikaten dan sigaretten (PB L 316, blz. 10) bij § 4, lid 1, sub 2 van het Tabaksteuergesetz in de versie van 21 december 1992 (*Bundesgesetzblatt* 1992, deel I, blz. 2150) onjuist omgezet?

Zo ja:

Ontleent een belastingplichtige aan artikel 3, lid 1, van die richtlijn een rechtstreeks recht op richtlijnconforme belastingheffing, zodat de in Duitsland in strijd met de letter van de richtlijn geheven minimumbelasting op sigaren/cigarillo's door de nationale rechter ongeldig moet worden verklaard?"

De prejudiciële vraag

21 De gestelde vraag moet aldus worden begrepen, dat zij uit twee onderdelen bestaat, waarvan het eerste betrekking heeft op de uitlegging van artikel 3, lid 1, van de richtlijn, en het tweede op een eventuele rechtstreekse werking van die bepaling.

Het eerste onderdeel van de prejudiciële vraag

22 Met het eerste onderdeel van zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of artikel 3, lid 1, van de richtlijn zich verzet tegen de heffing van een belasting op sigaren of cigarillo's die ad valorem wordt berekend, doch niet lager mag zijn dan een minimumbedrag, zoals bedoeld in § 4, lid 1, sub 2, TabStG.

23 Vooraf zij eraan herinnerd, dat artikel 3, lid 1, van de richtlijn in drie belastingformules voorziet, namelijk een formule ad valorem, een specifieke formule per hoeveelheid en een gemengde formule, die een element ad valorem en een specifiek element omvat.

24 Daar een belasting als bedoeld in § 4, lid 1, sub 2, TabStG duidelijk niet onder de eerste twee categorieën valt, moet worden onderzocht, of zij als een gemengde accijns in de zin van de richtlijn kan worden beschouwd.

25 In dit verband moet worden vastgesteld, dat blijkens de bewoordingen van artikel 3, lid 1, van de richtlijn bij de in die bepaling bedoelde gemengde accijns

cumulatief een element ad valorem en een specifiek element wordt toegepast, waarbij de som van die twee elementen het accijnsbedrag vormt.

26 Zoals de verwijzende rechter evenwel terecht heeft opgemerkt, komt een belasting als bedoeld in § 4, lid 1, sub 2, TabStG, die ad valorem wordt berekend doch niet lager mag zijn dan een minimumbedrag, neer op een specifiek recht voor producten die een bepaalde prijs niet overschrijden, en op een recht ad valorem voor producten die die prijs wel overschrijden. In die formule worden de twee vormen van belasting niet cumulatief, maar alternatief op basis van een prijsdrempel toegepast.

27 Een techniek als door de Duitse wetgever gekozen, onderscheidt zich dus duidelijk van de in artikel 3, lid 1, van de richtlijn bedoelde gemengde accijns en is dus een belastingformule die daarin niet is voorzien.

28 Daaraan moet worden toegevoegd, dat de omstandigheid dat de door de Duitse wetgever gekozen belastingformule voor de belastingplichtigen geen ernstig nadeel meebrengt, zoals de nationale rechter beklemtoont, geen invloed heeft op de in de punten 25 tot en met 27 van het onderhavige arrest vermelde uitlegging van artikel 3, lid 1, van de richtlijn.

29 In die omstandigheden moet op het eerste onderdeel van de prejudiciële vraag worden geantwoord, dat artikel 3, lid 1, van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen de heffing van een belasting op sigaren of cigarillo's, die ad valorem wordt berekend doch niet lager mag zijn dan een minimumbedrag.

Het tweede onderdeel van de prejudiciële vraag

30 Met het tweede onderdeel van de prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of de belastingplichtige aan artikel 3, lid 1, van de richtlijn het recht ontleent om zich voor een nationale rechter daarop te beroepen om te bereiken dat het enige element van de voor zijn belasting gehanteerde formule dat hij in strijd acht met de richtlijn, zoals het in Duitsland voor sigaren en cigarillo's geldende specifieke minimumrecht, niet op hem wordt toegepast en dat hij dus overeenkomstig de richtlijn wordt belast.

31 Dienaangaande moet in de eerste plaats worden vastgesteld, dat artikel 3, lid 1, van de richtlijn de lidstaten een zekere beoordelingsmarge verleent, door hun de keuze tussen drie verschillende belastingformules te laten.

32 In de tweede plaats zij erop gewezen, dat het volgens de rechtspraak onverenigbaar zou zijn met de dwingende werking die een richtlijn ingevolge artikel 189 EG-Verdrag (thans artikel 249 EG) heeft, principieel uit te sluiten dat de eruit voortvloeiende verplichting door belanghebbenden kan worden ingeroepen. Met name in gevallen waarin het gemeenschapsgezag de lidstaten bij richtlijn heeft verplicht een bepaalde gedragslijn te volgen, zou het nuttig effect van een dergelijke handeling worden verzwakt, wanneer de justitiabelen zich daarop niet in rechte zouden mogen beroepen en de nationale rechterlijke instanties daarop geen acht zouden mogen slaan als op een element van het gemeenschapsrecht, teneinde na te gaan of de nationale wetgever bij de uitoefening van de hem gelaten keuzevrijheid ten aanzien van de vorm en de middelen ter uitvoering van de richtlijn, binnen de door de richtlijn getrokken beoordelingsgrenzen is gebleven (zie arresten van 1 februari 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Jurispr. blz. 113, punten 22-24; 24 oktober 1996, Kraaijeveld e.a., C-72/95, Jurispr. blz. I-5403, punt 56, en 16 september 1999, WWF e.a., Jurispr. blz. I-5613, punt 69).

33 Daar de Duitse wetgever, zoals vastgesteld in punt 27 van dit arrest, in de onderhavige zaak een niet in artikel 3, lid 1, van de richtlijn voorziene belastingformule heeft gekozen, kan een belastingplichtige zich op die bepaling

beroepen om toepassing van die belastingformule, die de grenzen van de aan de nationale wetgever gelaten beoordelingsmarge overschrijdt, te voorkomen.

34 Dienaangaande zijn Brinkmann en de Commissie van mening, dat de vraag van de rechtstreekse werking enkel rijst wat de in Duitsland toegepaste minimumbelasting betreft, en dat artikel 3, lid 1, van de richtlijn op dit punt onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is, aangezien het in het kader van de belastingformule ad valorem geen minimumbelasting kent. Zij zijn derhalve van mening, dat die bepaling de belastingplichtigen het recht verleent, zich erop te beroepen om enkel de toepassing van de minimumbelasting te beletten.

35 Dit standpunt, waarvoor in de door de Duitse wetgever gekozen belastingformule het element betreffende de toepassing van een specifiek recht moet worden geïsoleerd, kan niet worden aanvaard.

36 Enerzijds blijkt immers uit punt 27 van het onderhavige arrest, dat niet het specifieke minimumrecht als zodanig, maar de gehele door de Duitse wetgever gekozen belastingformule de grenzen van de door artikel 3, lid 1, van de richtlijn gelaten beoordelingsmarge overschrijdt.

37 Anderzijds zou de opvatting, dat de belastingplichtige zich op artikel 3, lid 1, van de richtlijn kan beroepen om enkel de toepassing van het specifieke minimumrecht te beletten, in de onderhavige zaak vooronderstellen, dat artikel 3, lid 1, van de richtlijn voor de belastingplichtige het recht meebrengt om volgens de advaloremformule te worden belast.

38 De ad-valoremformule beantwoordt echter slechts aan één van de in de richtlijn voorziene keuzemogelijkheden, en de richtlijn kan dus niet aldus worden uitgelegd, dat zij de nationale rechter verplicht, zich in de plaats te stellen van de nationale wetgever, die als enige bevoegd is, in het door artikel 3, lid 1, van de richtlijn bepaalde kader de belastingformule te kiezen die hij passend acht.

39 Daaruit volgt, dat die bepaling in een geval als het onderhavige de belastingplichtigen niet het recht verleent, zich voor een nationale rechter daarop te beroepen om te bereiken dat ten aanzien van hen alleen het specifieke minimumrecht niet wordt toegepast en dat zij dus enkel ad valorem worden belast.

40 Er zij echter aan herinnerd, dat volgens vaste rechtspraak (arresten van 10 april 1984, Von Colson en Kamann, 14/83, Jurispr. blz. 1891, punt 26; 13 november 1990, Marleasing, C-106/89, Jurispr. blz. I-4135, punt 8, en 14 juli 1994, Faccini Dori, C-91/92, Jurispr. blz. I-3325, punt 26), de uit een richtlijn voortvloeiende verplichting van de lidstaten om het daarmee beoogde doel te verwezenlijken, alsook de verplichting van de lidstaten krachtens artikel 5 EG-Verdrag (thans artikel 10 EG), om alle algemene of bijzondere maatregelen te treffen die geschikt zijn om de nakoming van die verplichting te verzekeren, voor alle met overheidsgezag beklede instanties in de lidstaten gelden, en dus, binnen het kader van hun bevoegdheden, ook voor de rechterlijke instanties. De nationale rechter moet bij de toepassing van bepalingen van nationaal recht, ongeacht of zij van eerdere of latere datum dan de richtlijn zijn, deze zoveel mogelijk uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de richtlijn, teneinde het hiermee beoogde resultaat te bereiken en aldus aan artikel 189, derde alinea, van het EG-Verdrag te voldoen (arrest Marleasing, reeds aangehaald, punt 8; arrest van 16 december 1993, Wagner Miret, C-334/92, Jurispr. blz. I-6911, punt 20, en arrest Faccini Dori, reeds aangehaald, punt 26).

41 Gelet op alle voorgaande overwegingen, moet op het tweede onderdeel van de prejudiciële vraag worden geantwoord, dat artikel 3, lid 1, van de richtlijn de belastingplichtige van een belasting op sigaren of cigarillo's, die ad valorem wordt berekend doch niet lager mag zijn dan een minimumbedrag, niet het recht verleent, zich voor een nationale rechter daarop te beroepen om te bereiken dat alleen het element van de belastingformule dat de heffing van de specifieke minimumbelasting betreft, niet op hem wordt toegepast en dat hij dus enkel ad valorem wordt belast.

De nationale rechter moet evenwel, wanneer hij bepalingen van nationaal recht van eerdere of latere datum dan de richtlijn toepast, deze zoveel mogelijk met inachtneming van de bewoordingen en het doel van de richtlijn uitleggen.

Kosten

42 De kosten door de Commissie wegens indiening van haar opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Finanzgericht Düsseldorf bij beschikking van 5 oktober 1998 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) **Artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op andere tabaksfabrikaten dan sigaretten, moet aldus worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen de heffing van een belasting op sigaren of cigarillo's, die ad valorem wordt berekend doch niet lager mag zijn dan een minimumbedrag.**

2) **Artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80 verleent de belastingplichtige met betrekking tot een belasting op sigaren of cigarillo's, die ad valorem wordt berekend doch niet lager mag zijn dan een minimumbedrag, niet het recht, zich voor een nationale rechter daarop te beroepen om te bereiken dat alleen het element van de belastingformule dat de heffing van de specifieke minimumbelasting betreft, niet op hem wordt toegepast en dat hij dus enkel ad valorem wordt belast.**

De nationale rechter moet evenwel, wanneer hij bepalingen van nationaal recht van eerdere of latere datum dan de richtlijn toepast, deze zoveel mogelijk met inachtneming van de tekst en het doel van de richtlijn uitleggen.

Moitinho de Almeida Gulmann Puissochet

Skouris Macken

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 15 juni 2000.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

J. C. Moitinho de Almeida